



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.722278/2017-04
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-011.579 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2024
Recorrentes BANCO BTG PACTUAL S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

ÔNUS DA PROVA. DEVER DE COOPERAÇÃO.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer as partes mantidas das autuações e do acórdão recorrido, não infirmadas com documentação hábil e idônea. O administrado tem o dever de prestar as informações que lhe forem solicitadas pela Administração e de colaborar para o esclarecimento dos fatos.

EMPATE NO JULGAMENTO DO CARF.

A legislação processual tributária prevê regras específicas e objetivas acerca das medidas a tomar em caso de empate nos julgamentos do CARF, não cabendo, nesses casos, a aplicação de interpretação mais favorável decorrente de dúvida quanto aos fatos ensejadores da autuação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. POSSIBILIDADE.

A lei assegura o direito de aproveitamento, nos meses subsequentes, de créditos das contribuições não cumulativas de períodos anteriores, mas desde que comprovado que se refiram a aquisições tributadas aplicadas na produção de bens e serviços não tributados na venda (exportação, suspensão, isenção, alíquota zero e não tributação), não tenham sido tais créditos aproveitados em outros períodos de apuração, se refiram a aquisições junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País e se encontrem amparados em documentação hábil e idônea, observados os demais requisitos da lei.

MULTA REGULAMENTAR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO. CABIMENTO.

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser

formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (Súmula CARF nº 113).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Uma vez constatado insuficiência de recolhimento da contribuição, a partir do cruzamento de dados presentes nos sistemas internos do órgão lançador e em declarações ou demonstrativos apresentados pelo sujeito passivo, procede-se ao lançamento de ofício da diferença apurada em auditoria fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Uma vez constatado insuficiência de recolhimento da contribuição, a partir do cruzamento de dados presentes nos sistemas internos do órgão lançador e em declarações ou demonstrativos apresentados pelo sujeito passivo, procede-se ao lançamento de ofício da diferença apurada em auditoria fiscal.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

OMISSÕES. INCORREÇÕES. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Uma vez comprovada a ocorrência de omissões e incorreções em obrigações acessórias previstas na legislação tributária, aplica-se a norma sancionatória instituída em lei válida e vigente.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, nos seguintes termos: (I) dar parcial provimento ao Recurso de Ofício, para restabelecer as parcelas da multa regulamentar assim calculadas: (i) nos meses de janeiro a 24 de outubro de 2013, 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços e, (ii) no período de 25 de outubro a dezembro de 2013, 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; e, (II) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas dos créditos extemporâneos, mas desde que comprovado que (i) se refiram a aquisições tributadas

aplicadas na produção de bens e serviços não tributados na venda (exportação, suspensão, isenção, alíquota zero e não tributação), (ii) não tenham sido tais créditos aproveitados em outros períodos de apuração, (iii) se refiram a aquisições junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País e (iv) que se encontrem amparados por documentação hábil e idônea, (v) observados os demais requisitos da lei. Julgamento iniciado em fevereiro de 2024.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário, este interposto em contraposição à decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte acima identificado, em face da lavratura de autos de infração das contribuições PIS/Cofins não cumulativas, por insuficiência de recolhimento espontâneo, e da multa regulamentar, por apresentação de escrituração digital, arquivos ou sistemas com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

Constam do Termo de Verificação Fiscal (TVF) as seguintes constatações:

a) a insuficiência de recolhimento das contribuições foi constatada a partir da apuração de diferenças entre os valores declarados em Dacon e os apurados pela Fiscalização, conforme planilha anexa;

b) a exigência da multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 57, inciso III, alínea “a”, da Medida Provisória (MP) nº 2158-35/2001, com redação dada pela Lei nº 12.873/2013, decorreu, segundo a Fiscalização, do reconhecimento pelo próprio sujeito passivo da existência de erros nos arquivos EFD (Escrituração Fiscal Digital), notadamente no arquivo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) relativo às contribuições (EFD-Contribuições).

Na Impugnação, o contribuinte requereu o cancelamento integral dos autos de infração, em face da verdade material dos fatos por ele demonstrados (multa aplicada com base no Dacon e não na EFD-Contribuições, retroatividade de multa mais gravosa, a retificação das informações prestadas no Dacon não acarretaram dano ao Erário etc.), ou, alternativamente, (i) a exclusão da multa isolada dentre os pretensos débitos atribuídos ao Banco BTG Pactual S/A, sob a alegação de responsabilidade tributária por sucessão, (ii) o recálculo da multa isolada sob o parâmetro de R\$ 20,00 para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas no Dacon (IN RFB nº 1.015/2010), (iii) a reapuração dos débitos das contribuições mediante a revisão dos créditos glosados (créditos decorrentes de aquisições para revenda e créditos extemporâneos) e sua devida apropriação e (iv) o afastamento dos juros de mora sobre as multas cominadas.

A DRJ julgou parcialmente procedente a Impugnação, exonerando-se a multa regulamentar, do que recorreu de ofício, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2013

LANÇAMENTO. ERRO NA APLICAÇÃO DA NORMA VIGENTE. RETROATIVIDADE BENIGNA INEXISTENTE. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste possibilidade legal que ampare a aplicação retroativa de penalidade mais gravosa a fatos ocorridos antes do início da norma que tenha agravado tal penalidade.

LANÇAMENTO. PROVA.

É do fisco o ônus de provar a ocorrência da conduta típica punível. Sem a prova da existência de tal conduta é de se reconhecer a improcedência do lançamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Merecem destaque as seguintes conclusões do julgador de primeira instância que embasaram o voto prevalecente:

1. “as *"divergências constatadas entre DCTF e DAFON"* foram usadas pela autoridade fiscal, não para lançamento da multa e sim para apuração da insuficiência de recolhimento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins” (e-fl. 2.779);

2. “[a] multa foi aplicada em função de incorreções/imprecisões no SPED, confessadas pela própria empresa” (e-fl. 2.779);

3. a multa isolada prevista no art. 57, inciso III, alínea “a”, da Medida Provisória (MP) nº 2158-35/2001, com redação dada pela Lei nº 12.873/2013, somente passou a vigor a partir de outubro de 2013, não se aplicando, por conseguinte, aos meses de janeiro a setembro do mesmo ano;

4) os artigos 129 e 132 do CTN asseguram a responsabilidade dos sucessores em relação a créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até à data da sucessão;

5) em relação à aquisição de bens para revenda, os relatórios emitidos pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) não são documentos fiscais hábeis a comprovar a aquisição de energia para revenda;

6) o sujeito passivo pode aproveitar o crédito de um mês para dedução da contribuição a pagar de meses subsequentes, porém, se quiser se ressarcir ou compensar esse valor, ele deve respeitar o trimestre civil nos termos da legislação de regência;

7) sobre a multa de ofício, incidem juros de mora, sendo que, em relação à multa isolada, não foram lançados valores a título de juros;

8) durante a ação fiscal, constataram-se erros apenas nos Dacons dos meses de janeiro a outubro de 2013, não havendo menção a erros ocorridos na EFD-Contribuições, fato esse caracterizado por lançamento sem prova da efetiva ocorrência da infração, razão pela qual toda a multa isolada devia ser desconstituída.

Cientificado da decisão da DRJ em 06/11/2018 (e-fl. 2.800), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 30/11/2018 (e-fl. 2.801) e requereu, repisando os argumentos de defesa, o desprovemento do Recurso de Ofício, pelas próprias razões do acórdão, e o cancelamento integral dos autos de infração, ou, subsidiariamente, o cancelamento da multa aplicada por sucessão tributária, bem como dos juros incidentes sobre a multa remanescente, ou, ainda, a conversão do julgamento em diligência.

Aduziu o Recorrente que, com o objetivo de comprovar a higidez dos créditos glosados, juntou aos autos mais de 500 NFs emitidas por outros fornecedores que não a CESP, fazendo prova dos créditos relacionados a operações com Bens para Revenda, as quais não haviam sido apreciadas pela DRJ, e que os relatórios emitidos pela CCEE afiguram-se hábeis à comprovação da aquisição de energia para revenda, eis que a CCEE não emite NFe, mas tão somente fornece relatórios mensais consignando os resultados das operações de energia.

Por fim, argumentou que, em caso de empate no julgamento do CARF, que se cancelasse toda a autuação, com base no art. 112 do CTN.

Junto ao Recurso Voluntário, o Recorrente trouxe aos autos cópias de relatórios ICMS – Confaz da CCEE.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Da mesma forma, toma-se conhecimento do Recurso de Ofício por se tratar de exoneração (R\$ 120.395.098,30) em valor superior ao limite fixado pelo Ministro da Fazenda.

Conforme acima relatado, trata-se de autos de infração das contribuições PIS/Cofins não cumulativas, por insuficiência de recolhimento espontâneo, e da multa regulamentar, por apresentação de escrituração digital, arquivos ou sistemas com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

I. Recurso de Ofício.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) cancelou a multa regulamentar lançada com base no art. 57, inciso III, alínea “a”, da Medida Provisória (MP) nº 2158-35/2001, com redação dada pela Lei nº 12.873/2013, lançamento esse, segundo a Fiscalização, decorrente da apuração de erros nos arquivos EFD (Escrituração Fiscal Digital), por considerar que, além da vedação à

aplicação retroativa de norma sancionatória, os erros apurados durante a ação fiscal referiam-se apenas aos Dacons, inexistindo menção a erros ocorridos na EFD-Contribuições, o que caracterizava lançamento sem prova da efetiva ocorrência da infração.

Em relação ao primeiro fundamento da exoneração, há que se destacar, de pronto, que a norma que estipula penalidades mais gravosas não se aplica a fatos anteriores à sua vigência, *ex vi* do art. 105 do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

A norma sob comento, que consta do Termo de Verificação Fiscal como fundamento do lançamento, é o art. 57, inciso III, alínea “a”, da Medida Provisória (MP) nº 2158-35/2001, com redação dada pela Lei nº 12.873/2013, *verbis*:

~~Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)~~

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

(...)

~~III — por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)~~

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

A redação dada ao dispositivo supra pela Lei nº 12.766/2012 passou a vigor em 25/10/2013, nos termos do inciso III do seu art. 63, não alcançando, por conseguinte, os meses anteriores a sua publicação.

No auto de infração, inclusive no Termo de Verificação Fiscal (TVF), o período de apuração da multa consta como sendo 31/12/2013, referindo-se tal valor ao somatório das compras e vendas tributadas pelas contribuições em 2013, que, de acordo com as planilhas anexas ao auto de infração, em arquivo Excel, se refere a todos os meses desse ano, ignorando-se que o fato gerador das contribuições PIS/Cofins não cumulativas é mensal e não anual, nos termos do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse contexto, a nova redação do dispositivo acima transcrito, vigente a partir de outubro de 2013, não podia ser aplicada aos fatos apurados nos meses de janeiro a setembro do mesmo ano, devendo-se, a princípio, ser mantida a exoneração promovida pela DRJ quanto a esse fundamento.

De acordo com o redator do voto vencedor do acórdão recorrido, nesse contexto, não se podia corrigir o lançamento para aplicar a penalidade mais benéfica vigente nos meses de janeiro a setembro de 2013 em substituição à que restou afastada por indevida retroatividade, dada a vedação contida no art. 146 do CTN (vedação à mudança de critério jurídico).¹

Contudo, nesse caso, não se está diante de mudança de critério jurídico, como alegam o Recorrente e o redator do voto vencedor do acórdão recorrido, mas, em tese, de erro de direito, este consistente em notória má aplicação da lei, passível de correção por meio da revisão de ofício do lançamento, conforme art. 149 do CTN, o que, no entanto, somente pode se efetuar pela autoridade administrativa autuante e não pela autoridade administrativa julgadora.

Quanto ao segundo fundamento da exoneração, constata-se, nas mesmas planilhas acima referenciadas, que os valores das transações (compras e vendas tributadas) apuradas pela Fiscalização foram confrontados com os valores constantes do Dacon, situação essa que embasou a exoneração da penalidade remanescente após a exclusão das parcelas que já haviam sido excluídas por irretroatividade da norma, tendo o redator do voto vencedor também a exonerado por considerar que o Recorrente havia informado, sob intimação durante a ação fiscal, que havia erros no preenchimento apenas do Dacon, mas não na EFD-Contribuições.

No entanto, tal conclusão do redator se mostra contraditória com seu próprio voto, pois se de um lado ele afirma que o Recorrente havia informado à Fiscalização a ocorrência de erros no preenchimento do Dacon mas não do EFD-Contribuições, por outro, ele reproduz uma resposta do intimado à Fiscalização, em que ele assim se expressou: “constam no SPED somente parte das notas fiscais que compõem o valor de crédito de R\$ 1.974.837.438,53, por erro no preenchimento do referido documento”, informação essa que confirma a existência de erros também na EFD-Contribuições, uma vez que tal documento se insere no contexto do SPED.

Anexo ao TVF, há o Perguntão do SPED em que se informa, na pergunta 001 (“O que é EFD-Contribuições?”), que a EFD-Contribuições é a Escrita Fiscal Digital das contribuições PIS/Cofins instituída pelo SPED (Serviço Público de Escrituração Digital), fato esse que fragiliza a constatação do redator *a quo*. Há que se registrar, ainda, que, de acordo com a pergunta 008 do mesmo Perguntão, até 2013, o Dacon ainda não havia sido substituído pela escrituração digital.

A hipótese de incidência da multa sob análise é a ocorrência de omissões ou incorreções em obrigações acessórias; logo, tratando-se de informações prestadas de forma incorreta no Dacon (uma das obrigações acessórias por excelência), bem como no EFD-Contribuições, tem-se por configurada a subsunção do fato à norma impositiva.

Para se comprovar essa conclusão, reproduz-se trecho do TVF:

¹ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

4. Diante das informações prestadas pelo contribuinte, em 24/02/2017, o sujeito passivo foi intimado, conforme Termo de Intimação nº 02, para esclarecer sobre a ausência de notas fiscais nos arquivos SPED e também apresentar demonstrativo analítico mensal das aquisições de “Bens para Revenda”, no valor de R\$ 1.974.837.438,53. Em resposta a intimação, a empresa apresentou um demonstrativo confuso, incluindo o ano calendário de 2012, denominado “Consolidado Nov/12 a Dez/13 – pos BO”; e sobre os arquivos SPED, simplesmente, informou, *in verbis*:

“Ref.: Termo de Intimação Fiscal nº 02 – Processo Digital 10010.108198/0616-67 Fazendo referência ao Termo de Intimação Fiscal em epígrafe, a Intimada informa que constam no SPED somente parte das notas fiscais que compõem o valor de crédito de R\$ 1.974.837.438,53, por erro no preenchimento do referido documento.” (grifo meu)

5. Assim, em 04/05/2017, **diante da imprestabilidade do arquivo SPED Contribuições**, o contribuinte foi intimado para apresentar arquivos digitais das notas fiscais de entradas e saídas (mestre+itens) próprias (matriz e filiais) e de terceiros (mestre+itens), em meio magnético, conforme item 4.3 (subitens 4.3.1 a 4.3.10), do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo (ADE) COFIS Nº 25/2010, em extensão .txt, relativos ao ano calendário 2013. **Contudo, após decorridos 30 dias, em 05/06/2017, a empresa, com aparente tédio e certo desinteresse, limitou-se a reencaminhar, em planilha Excel, a mesma confusa relação de notas fiscais emitidas em 2012 e 2013, já apresentada anteriormente.** (g.n.)

Noutro giro, ainda segundo o redator do voto vencedor do acórdão recorrido, constou do TVF que haviam sido encontradas diferenças das contribuições somente nos meses de janeiro, abril e maio de 2013, inexistindo informação acerca de irregularidades porventura ocorridas nos demais meses, fato esse considerado por ele como incompatível com a aplicação de multa, em todos os meses do ano, por incorreções/omissões em obrigação acessória.

Contudo, o fato de ter havido incorreções na apuração das contribuições somente em alguns meses de 2013, apuração essa que envolve a confrontação de receitas e de créditos passíveis de dedução obtidos a partir de diversas fontes, tal contexto, por si só, não pode servir de supedâneo à conclusão de inexistência de inconsistências na obrigação acessória.

De acordo com a planilha Excel identificada como “Plan1”, anexa ao TVF, constatarem-se divergências entre os dados apurados pela Fiscalização e os informados no Dacon em todos os meses de 2013, fato esse suficiente à constatação de ocorrência de incorreções/omissões na obrigação acessória, fato gerador da multa sob comento.

Nos termos dos § 2º do art. 113 do CTN, “[a] obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, vindo o § 3º do mesmo artigo a estipular que “[a] obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Dessa forma, ainda que a Fiscalização tenha constatado diferenças na apuração das contribuições PIS/Cofins somente em alguns meses de 2013, tendo havido prestação incorreta de informações em obrigação acessória em todos os meses do ano, incluindo o período de outubro a dezembro, esta, **pelo simples fato de sua inobservância**, se converte em obrigação principal, tornando-se, portanto, nessa situação, autônoma em relação à obrigação principal tributária; logo, seu mero descumprimento enseja a aplicação da penalidade instituída pela legislação tributária, independentemente da ocorrência ou não de dano ao Erário, uma vez que a

Administração tributária se vincula à lei, não podendo afastar sua aplicação com base em questões valorativas, isso em conformidade com a súmula CARF nº 2.²

Na sessão do dia 27/02/2024, este relator proferiu sua decisão quanto a este item nos seguintes termos:

Diante do exposto, vota-se por acolher em parte o Recurso de Ofício, para restabelecer a parcela da multa regulamentar relativamente aos meses de outubro a dezembro de 2013.

Diante dessa decisão proferida na sessão de 27 de fevereiro, o Recorrente trouxe aos autos informações adicionais, em forma de textos e planilhas (fls. 2.997 a 3.005), acerca dos erros cometidos em obrigações acessórias, alegando que (i) os erros no Dacon que motivaram a retificação não alcançaram os valores declarados na rubrica “Bens para Revenda” para os meses de novembro e dezembro, (ii) inexistência de erro no preenchimento das obrigações acessórias nos meses de novembro e dezembro a fundamentar a multa isolada e (iii) caso a multa isolada fosse mantida para os períodos após a publicação da Lei nº 12.873/13 (em 25/10/13), a base de cálculo devia ser revisada, contemplando apenas a diferença entre as transações comerciais declaradas pelo BTG e aquelas confirmadas pela RFB.

Para fins de verificação dessas novas informações trazidas aos autos pelo Recorrente, procedeu-se a uma nova análise dos autos, sendo constatado que, apesar de no Termo de Verificação Fiscal ter havido referência apenas do art. 57, inciso III, alínea “a”, da Medida Provisória (MP) nº 2158-35/2001, com redação dada pela Lei nº 12.873/2013, no enquadramento legal do auto de infração, o registro foi mais abrangente, conforme a seguir transcrito:

Enquadramento Legal

(...)

Art. 16 da Lei nº 9.779/99.

Art. 57, § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.766/12. (g.n.)

Art. 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13.

Art. 57, inciso III, alínea b, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13.

Art. 57, § 4º, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, incluído pela Lei nº 12.873/13.

Nota-se que a previsão legal anterior à da redação dada pela Lei nº 12.873/2013, qual seja, a redação dada pela Lei nº 12.766/2012, embasou, também, a autuação, do que se conclui que, na verdade, inexistiu aplicação retroativa de dispositivo legal, pois o início da vigência desse outro dispositivo legal se deu em 31/12/2012 (tais dispositivos encontram-se transcritos alguns parágrafos acima neste voto).

A descrição da infração encontra-se registrada nos seguintes termos:

² Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DEMAIS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES
INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL, ARQUIVOS OU
SISTEMAS COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS

O sujeito passivo apresentou escrituração contábil digital (ECD) exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99 com informações inexatas, incompletas ou omitidas, ensejando a aplicação de multa no valor de R\$ 120.395.098,33 (Cento e Vinte Milhões, Trezentos e Noventa e Cinco Mil, Noventa e oito reais e Trinta e Três centavos), **conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.** (g.n.)

Do Termo de Verificação Fiscal, extrai-se o seguinte excerto:

2. MULTA ISOLADA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Considerando que confessadamente o contribuinte admite que os arquivos EFD, notadamente o arquivo SPED Contribuições (Anexo 2), são imprestáveis:

Tais questões foram abordadas no voto vencido da Delegacia de Julgamento (DRJ) nos seguintes termos:

DA MULTA REGULAMENTAR

A impugnante alega que não estaria sujeita à multa regulamentar aplicada "*dado que as informações consideradas incorretas, pelo Sr. Auditor-Fiscal, não constam de ECD e/ou EFD-Contribuições, mas sim de DACT. Tanto é assim que a própria Autoridade Fiscal instaurou a fiscalização em função de supostas divergências constatadas entre DCTF e DACT e não ECD ou EFD-Contribuições, conforme fora registrado no próprio TVF*".

No entanto, da leitura do citado TVF depreende-se que as "*divergências constatadas entre DCTF e DACT*" foram usadas pela autoridade fiscal, não para lançamento da multa e sim para apuração da insuficiência de recolhimento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

A multa foi aplicada em função de incorreções/imprecisões no SPED, confessadas pela própria empresa.

No Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 73/75), a fiscalização intima a "esclarecer sobre a ausência de notas fiscais nos arquivos SPED, como abaixo discriminado por CFOP, que dêem cobertura ao valor informado de R\$ 1.974.837.438,53".

Em resposta à intimação, a empresa apresenta documento de fl. 81 no qual informa que "Fazendo referência ao Termo de Intimação Fiscal em epígrafe, a Intimada informa que constam no SPED somente parte das notas fiscais que compõem o valor de crédito de R\$ 1.974.837.438,53, por erro de preenchimento do referido documento". Ou seja, ela afirma que as informações por ela prestadas no SPED estão incompletas por erro de preenchimento.

O art. 57, inciso III da MP nº 2.158/2001 estabelece:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:(Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

(...)

~~III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços.(Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)~~

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:(Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta;(Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

Como se vê no texto legal, **o fato gerador da multa em questão é a apresentação de escrituração digital (obrigação acessória) com informações inexatas incompletas ou omitidas, que foi exatamente o ocorrido, conforme confessado pela impugnante.**

Na impugnação apresentada a empresa reafirma no item 137 que "*ao efetuar o levantamento de tal documentação, verificou-se que, por um lapso, nem todas as notas fiscais emitidas no período constavam do arquivo SPED NFe*", o que mostra em definitivo a propriedade do lançamento da multa regulamentar.

A impugnante alega ainda que "*reforce-se que o equívoco cometido pela BTGPCE não prejudicou a aferição da apuração e recolhimento do PIS e da COFINS devidos*". Porém, como consta expressamente do diploma legal, **para o lançamento da multa em comento não é necessário que o erro no preenchimento da obrigação acessória prejudique a apuração do tributo devido, mas tão somente que ele ocorra e gere inexatidão nas informações prestadas.**

Cumpramos ressaltar que a imposição da multa não se deu por apresentação de Dacon com erro como afirma a empresa, e sim, como já se disse, pela apresentação de escrituração digital (obrigação acessória) com informações inexatas.

Tem razão a impugnante quanto a revisão da base de cálculo da penalidade aplicada.

Como se vê no excerto do art. 57 da MP nº 2.158/2001 acima, pela redação do III dada pela Lei nº 12.766/2012, a multa era de "0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços".

Essa redação vigeu até o advento da Lei nº 12.873/2013 que se deu em 25/10/2013 (publicação no DOU), e deve ser aplicada nos meses de janeiro/2013 a setembro/2013, considerando o prazo de cumprimento da obrigação acessória em questão.

Assim, o valor da multa a ser mantido é o da tabela abaixo:

MÊS -Faturamento -Bases Mensais -Base de cálculo -Multa

jan/13 -337.946.138,12 -- -337.946.138,12 -675.892,28

fev/13 -186.232.996,88 -- -186.232.996,88 -372.465,99

mar/13 -126.301.524,23 -- -126.301.524,23 -252.603,05

abr/13 -176.475.478,43 -- -176.475.478,43 -352.950,96

mai/13 -261.154.592,79 -- -261.154.592,79 -**522.309,19**
jun/13 -63.151.325,18 -- -63.151.325,18 -**126.302,65**
jul/13 -134.023.954,00 -- -134.023.954,00 -**268.047,91**
ago/13 -161.285.004,17 -- -161.285.004,17 -**322.570,01**
set/13 -143.722.359,28 -- -143.722.359,28 -**287.444,72**
out/13 -174.085.648,09 -142.405.986,91 -316.491.635,00 -**9.494.749,05**
nov/13 -188.852.592,34 -143.331.167,25 -332.183.759,59 -**9.965.512,79**
dez/13 -224.452.305,89 -181.014.635,28 -405.466.941,17 -**12.164.008,24**

Total -multa regulamentar mantida -**34.804.856,82**

OBS: 1 - tanto o faturamento quanto as bases mensais foram retirados da planilha RFB01 constante do arquivo não paginável de fl. 342;

2 - para os meses de janeiro a setembro o percentual aplicado na multa foi de 0,2% enquanto nos meses de outubro a dezembro esse foi de 3%. (g.n.)

Na referida planilha RFB01 constante do arquivo não paginável (fl. 342), na aba “Fiscalização”, consta o valor mensal do faturamento durante todo o ano de 2013, bem como os valores das bases mensais, valores esses que serviram de base à reapuração da multa pelo relator do acórdão recorrido, em conformidade com o texto legal.

Nas informações trazidas aos autos pelo Recorrente após o início do julgamento, ele faz alusões a erros ocorridos no Dacon, em parte retificados, não se dando conta de que, conforme acima apontado, não foram tais erros que ensejaram o lançamento da multa, mas de incorreções/imprecisões no SPED, confessadas pela própria empresa.

Nesse sentido, dá-se provimento parcial ao Recurso de Ofício para reverter em parte o cancelamento da multa regulamentar, sendo mantida a parcela calculada nos seguintes termos: (i) nos meses de janeiro a 24 de outubro de 2013, 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços e (ii) no período de 25 de outubro a dezembro de 2013, 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

II. Recurso Voluntário.

No Recurso Voluntário, a controvérsia abrange as seguintes questões: (i) apresentação de provas relativas aos créditos decorrentes de aquisições de bens para revenda junto a outros fornecedores que não a CESP, apesar de muitas notas fiscais não constarem do SPED,³ (ii) os relatórios emitidos pela CCEE afiguram-se hábeis à comprovação da aquisição de

³ i. não reconhecimento de diversas aquisições lastreadas em NF não localizadas pelo Agente Fiscal em consulta aos arquivos dos fornecedores;

ii. não identificação dos créditos decorrentes de operações de compra e venda de energia elétrica realizadas junto à CCEE3,

energia para revenda, eis que a CCEE não emite NFe, mas fornece relatórios mensais consignando os resultados das operações de energia, (iii) direito ao desconto de créditos extemporâneos, (iv) descabimento da exigência da multa isolada do Banco BTG Pactual S/A, sob a alegação de responsabilidade tributária por sucessão, (v) necessidade de cancelamento do lançamento em caso de empate no julgamento, com base no art. 112 do CTN e (vi) descabimento dos juros de mora sobre a multa cominada.

II.1. Crédito. Outros fornecedores.

Segundo o Recorrente, foram apresentadas provas relativas a créditos decorrentes de aquisições de bens para revenda junto a outros fornecedores que não a CESP, apesar de muitas notas fiscais não constarem do SPED.

Do Termo de Verificação Fiscal (TVF), extraem-se as seguintes informações:

a) em 14/10/2016, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 01, no qual o contribuinte foi intimado para, em resumo: (i) esclarecer diferenças entre a análise do arquivo SPED NFe-entradas e os valores declarados em DACTON, para a rubrica “Bens para Revenda”, (ii) apresentar demonstrativo analítico mensal da rubrica “Outras Operações com Direito de Crédito”, declaradas em DACTON, no valor anual de R\$ 1.839.737.781,28 e (iii) esclarecer sobre as diferenças entre os valores declarados em DACTON e os montantes confessados e liquidados em DCTF (fl. 319);

b) diante do não atendimento da intimação no prazo marcado, em 11/01/2017, a empresa foi reintimada e em resposta datada de 23 de janeiro de 2017, informou: (i) erro no preenchimento do DACTON, pois o valor anual da linha “Bens para Revenda” deveria ser R\$ 1.974.837.438,53 e não R\$ 371.119.087,57, como declarado em DACTON ou R\$ 246.131.271,40, como registrado no arquivo SPED NFe-Entradas, (ii) erro no preenchimento do DACTON, pois não houve “Outras Operações com Direito a Crédito” como declarado, pois o valor informado de outras operações com direito a crédito (R\$ 1.839.737.781,28) referia-se a “Bens para Revenda” e (iii) erro no preenchimento do DACTON e da DCTF (fl. 320);

c) em 24/02/2017, o sujeito passivo foi novamente intimado para esclarecer a ausência de notas fiscais nos arquivos SPED e também apresentar demonstrativo analítico mensal das aquisições de “Bens para Revenda”, no valor de R\$ 1.974.837.438,53, vindo ele a responder, apresentando um demonstrativo considerado confuso pela Fiscalização, com inclusão do ano-calendário de 2012, denominado “Consolidado Nov/12 a Dez/13 – pos BO”, sendo que, sobre os arquivos SPED, simplesmente informou que, constava no SPED, somente parte das notas fiscais que compunham o valor de crédito de R\$ 1.974.837.438,53, por erro no preenchimento do referido documento.” (fl. 321);

d) em 04/05/2017, diante da imprestabilidade do arquivo SPED-Contribuições, o contribuinte foi intimado mais uma vez para apresentar arquivos digitais das notas fiscais de entradas e saídas, próprias e de terceiros, nos termos do item 4.3 (subitens 4.3.1 a 4.3.10) do

iii. não identificação dos créditos decorrentes de operações de compra e venda de energia elétrica lastreadas em contratos de cessão e/ou notas de débito; e

iv. apropriação de créditos no momento da emissão da NFe e não da compra de energia elétrica, gerando um descasamento, em regra, de 1 (um) mês, o que teria impedido a D. Fiscalização de fazer a correspondência entre os créditos registrados e a totalidade das NFe de determinados meses.

Anexo Único do Ato Declaratório Executivo (ADE) Cofis nº 25/2010, em extensão .txt, relativos ao ano-calendário 2013, vindo ele, após decorridos 30 dias, a apresentar a mesma relação considerada confusa de notas fiscais emitidas em 2012 e 2013, já apresentada anteriormente. (fl. 321);

e) diante das inconsistências nos arquivos SPED e das informações contraditórias prestadas pelo contribuinte mediante intimação, a fim de prosseguir na auditoria fiscal e visando fiscalizar objetivamente o montante da rubrica “Bens para Revenda”, no valor pretendido pelo contribuinte, de R\$ 1.974.837.438,53, a Fiscalização recorreu aos arquivos NFe dos fornecedores em que constava o contribuinte como destinatário (fl. 321);

f) diante de tantos erros e inconsistências, em 07/07/2017, o sujeito passivo foi novamente intimado, tendo-lhe sido oportunizada a apresentação de Dacons retificadores, sendo ratificado o valor das aquisições de bens para revenda com direito a crédito de PIS/Cofins, de R\$ 1.974.837.438,53, mudando-se a narrativa em relação a créditos referentes a IR-Fonte e que, por erro, segundo o sujeito passivo, não haviam sido considerados nos Dacons originais, passando-se, também, a alegar a existência de créditos extemporâneos (fl. 322);

g) em 14/08/2017, foram solicitados documentos e informações que comprovassem os alegados créditos extemporâneos (notas fiscais, DCTFs retificadoras, livro Registro de Entrada, Conta Custo e registros contábeis), sendo que, estranhamente, o sujeito passivo preferiu o silêncio, nada respondendo ou apresentando (fl. 322).

Considerando-se as apurações supra, constata-se que o próprio Recorrente informou à Fiscalização que tanto as informações relativas aos bens para revenda constantes do Dacon quanto as presentes no SPED não eram confiáveis, dada a existência de inúmeros erros de preenchimento, tendo o agente fiscal lhe oportunizada inúmeras vezes (cinco intimações) a apresentação de informações e documentos complementares, contudo, nem sempre com sucesso.

Merece destaque, neste item do voto, a informação prestada pelo próprio Recorrente acima transcrita: “não houve “Outras Operações com Direito a Crédito” como declarado. O valor informado de outras operações com direito a crédito (R\$ 1.839.737.781,28) refere-se a “Bens para Revenda”.

Somente após consultar os arquivos no SPED dos fornecedores do Recorrente, foi que a Fiscalização obteve informações confiáveis para proceder ao encerramento da ação fiscal.

Nesse contexto, não se encontra suporte fático à alegação do Recorrente, amparada, segundo ele, no princípio da verdade material, de que “[atendera] à fiscalização de forma diligente e plena, não justificando as duras críticas consignadas no TVF” (fl. 2.812).

Na Impugnação, em que a discussão da multa isolada correspondeu a 75% da peça, o Recorrente, para comprovar os créditos extemporâneos, trouxe aos autos cópias de notas fiscais referentes a compras de energia elétrica em 2012 e 2013, acompanhadas de planilhas, alegando que “[a] insuficiência de recolhimento apurada pela D. Fiscalização [decorria], ainda, do não reconhecimento de créditos extemporâneos” (fl. 413) e que as diferenças apuradas pela Fiscalização deviam-se à não localização, pelo agente fiscal, de outras notas fiscais e da não identificação dos créditos decorrentes de operações de compra e venda de energia elétrica realizadas junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) e em contratos de

cessão/notas de débito, bem como de notas fiscais computadas na data de emissão e não na data da compra, nada esclarecendo acerca da não apresentação desses documentos durante a ação fiscal, mesmo após a Fiscalização lhe ter propiciado cinco oportunidades para esclarecer os erros sistemáticos contidos nas obrigações acessórias.

Não obstante o Recorrente ter trazido aos autos planilhas relativas a operações que, segundo ele, não haviam sido consideradas na ação fiscal quando da apuração dos créditos de bens adquiridos para revenda, na peça recursal, ele nada diz acerca do não fornecimento dessas mesmas informações à Fiscalização durante a auditoria e nem a razão de referidas informações adicionais não terem constado do Dacon e nem do SPED.

Tal procedimento vai de encontro à disciplina do art. 4º da Lei nº 9.784/1999, aplicável subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal (PAF), *verbis*:

Art. 4º **São deveres do administrado perante a Administração**, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

I - expor os fatos conforme a verdade;

II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé;

III - **não agir de modo temerário**;

IV - **prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.** (g.n.)

Mesmo que se considere a regra contida no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, em que se estipula que a prova documental será apresentada na impugnação, referida prova a que se refere a lei se reporta àquela não questionada no procedimento de fiscalização e não àquela negada durante a ação fiscal, em afronta ao dever de cooperação que rege as relações entre o Fisco e os contribuintes.

Conforme nos ensina James Marins, “[todos] têm o dever de colaborar com a Administração em sua tarefa de formalização tributária. Têm, contribuintes e terceiros, não apenas a obrigação de fornecer os documentos solicitados pela autoridade tributária, mas também o dever de suportar as atividades averiguatórias, referentes ao patrimônio, os rendimentos e às atividades econômicas dos contribuintes e que possam ser identificados através do exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos fiscais ou comerciais etc.”⁴

Por outro lado, evidenciando-se mais uma vez a fragilidade dos argumentos de defesa, tem-se que, conforme se extrai das planilhas Excel identificadas como RFB01, anexas ao TVF, a apuração da Fiscalização não se restringiu às aquisições para revenda de energia elétrica junto à CESP, mas, também, a inúmeros outros fornecedores, como a Cemig, Petrobras, Valesul Alumínio, Santo Antônio Energia etc.

Muito menos faz o Recorrente um batimento entre os dados apurados pela Fiscalização e esses novos trazidos aos autos na Impugnação, de forma a deixar claro que diferença devia ser considerada em eventual reapuração dos créditos passíveis de desconto na apuração das contribuições não cumulativas.

Na Impugnação e no Recurso Voluntário, o Recorrente inseriu, no corpo da peça recursal, planilhas identificadas como Dacon original e Dacon retificador, bem como tabela

⁴ MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 176.

identificando os erros, em valores globais, cometidos nas obrigações acessórias, mas os dados aí identificados não se encontram relacionados aos documentos presentes nos autos, situação em que se exigiria uma nova auditoria fiscal para se confirmarem as alegações do Recorrente, procedimento esse não autorizado pela legislação, pois tendo a Administração tributária procedido em conformidade com as regras aplicáveis à auditoria fiscal, com amplo respeito ao contraditório, a retomada dos trabalhos desde o início contraria as regras previstas no Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (g.n.)

Destaque-se mais uma vez que, de acordo com as argumentações do próprio Recorrente, as cópias de notas fiscais trazidas aos autos juntamente com a Impugnação tinham como objetivo principal a comprovação dos créditos extemporâneos, documentos esses que haviam sido objeto do pedido da Fiscalização na última intimação cientificada ao Recorrente durante o procedimento fiscal, havendo que registrar, neste momento, que tal argumentação relativa aos créditos extemporâneos será objeto de análise em item próprio deste voto.

Nesse contexto, não se vislumbra possibilidade de se acolherem os argumentos de defesa quanto à matéria analisada neste item.

II.2. Relatórios da CCEE. Comprovação da aquisição de energia.

Na Impugnação, o Recorrente alegou que os relatórios emitidos pela CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica) afiguravam-se hábeis à comprovação da aquisição de energia para revenda, eis que a CCEE não emitia NFe, mas fornecia relatórios mensais consignando os resultados das operações de energia (Doc. 07 da Impugnação).

O julgador *a quo* argumentou que os relatórios emitidos pela CCEE não eram documentos fiscais hábeis a comprovar a aquisição de energia para revenda.

No site na internet da CCEE (<https://www.ccee.org.br/sobrenos>), consta que se trata de uma instituição “facilitadora do mercado energético”, que tem como propósito “desenvolver mercados de energia eficiente, inovadores e sustentáveis em benefício da sociedade”.

Trata-se de uma “pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que tem a atribuição de viabilizar e gerenciar as operações de compra e venda de energia elétrica entre agentes do mercado”, tendo como principais atividades “o registro dos contratos de comercialização de energia elétrica e a contabilização dos montantes comercializados nos mercados livre e regulado”, bem como a realização da “liquidação financeira dos valores das operações de compra e venda no mercado de curto prazo.”⁵

⁵ Link da fonte: <https://megawhat.energy/verbetes/269/camara-de-comercializacao-de-energia-eletrica-ccee>. Fonte: MegaWhat

Verifica-se que a CCEE é uma pessoa jurídica que tem como objetivo central o gerenciamento do mercado de energia elétrica, não se tratando, portanto, de um fornecedor; logo, inobstante o relevante papel dessa instituição, os relatórios por ela emitidos não substituem os documentos comprobatórios das aquisições de energia junto aos efetivos fornecedores, podendo os referidos relatórios servirem de subsídio ao dimensionamento das aquisições e vendas de energia, mas não para comprovar as transações comerciais.

Não se vislumbra a razão pela qual o Recorrente traz aos autos os referidos relatórios, mas não especifica e nem relaciona os dados ali informados com os documentos levantados pela Fiscalização e/ou os apresentados na primeira instância. Ao contrário, traz aos autos uma profusão de informações e provas a demandar novo procedimento fiscal, não se apercebendo que a ação fiscal originária delimitara-se pelos dados e documentos então fornecidos ou não por ele.

Dessa forma, nega-se, também, provimento a essa parte do recurso.

II.3. Créditos extemporâneos.

No TVF, os créditos extemporâneos encontram-se tratados nos seguintes termos:

7. Diante de tantos erros e inconsistências, em 07/07/2017, lavramos o Termo de Intimação nº 04, oportunizando ao contribuinte a apresentação de DACON's retificadoras. Dentro do prazo concedido as declarações retificadoras foram apresentadas, entretanto, para nossa surpresa, o contribuinte ratifica o valor das aquisições de bens para revenda com direito a crédito de PIS/COFINS, no valor de R\$ 1.974.837.438,53, e, ademais, **muda sua narrativa em relação aos créditos** que alegou possuir (IR-Fonte) e que por erro não foram considerados em suas DACON's originais; **passando a alegar existirem créditos extemporâneos**, como segue:

(...)

8. Assim, em 14/08/2017, por intermédio do **Termo de Intimação nº 05, considerando que os créditos extemporâneos** são aqueles registrados fora de época, ou seja, aqueles que são inseridos na escrituração contábil da pessoa jurídica fora do período de apuração a que se refere o documento que lhe dá suporte, **pedimos ao sujeito passivo apresentar:**

_ Cópia em PDF de todas as **notas fiscais** de origem dos créditos de PIS/COFINS, conforme informado nas DCTF's Retificadoras e descritos em anexo;

_ Extrato do **Registro de Entrada e da Conta Custo** na qual a empresa reconheceu contabilmente a entrada e o custo das mercadorias adquiridas;

_ **Extrato mensal das contas contábeis** nas quais a empresa reconheceu o registro extemporâneo dos créditos de PIS/COFINS, particularmente PIS/COFINS a Recuperar e PIS/COFINS a Recolher.

Estranhamente, preferindo o silêncio, até esta data, o contribuinte não apresentou qualquer resposta a nossa intimação. (fl. 322 - g.n.)

Conforme se extrai do excerto supra, na fase de finalização da ação fiscal, o Recorrente passou a alegar a existência de créditos extemporâneos, mas, segundo o agente fiscal, devidamente intimado, não apresentou os documentos requeridos que comprovassem tal alegação.

Na Impugnação e no Recurso Voluntário, o Recorrente aduziu que, após o levantamento e a organização do grande volume de documentos para apresentação à Fiscalização, apresentara resposta em 28/10/2017, resposta essa não considerada no TVF (fl. 375), informando que se tratava de créditos apurados em novembro e dezembro de 2012 não aproveitados no trimestre de aquisição da energia elétrica (fl. 419).

O julgador *a quo* atestou a entrega das notas fiscais relativas aos alegados créditos extemporâneos, mas não as acolheu em razão da constatação de que, embora houvesse previsão legal de aproveitamento de créditos em meses subsequentes, o pedido de ressarcimento devia se referir a um único trimestre-calendário, ou seja, nele só podiam estar incluídas as aquisições efetuadas no trimestre, salvo eventual saldo credor trazido de períodos anteriores, saldo esse não passível de ressarcimento, mas apenas de dedução da contribuição a pagar em meses subsequentes.

Trata-se de matéria já enfrentada inúmeras vezes por esta turma julgadora, em formação diversa da atual, em que se decidiu, quase sempre por maioria de votos, inclusive com o voto deste relator, em reconhecer o direito ao desconto extemporâneo de créditos, permitindo-se, ainda, o ressarcimento na hipótese de haver saldo credor ao final do período de apuração, tudo isso se observados os demais requisitos da lei.

O § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 assim dispõe acerca dessa matéria:

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Verifica-se que a lei estipula, sem qualquer restrição explícita, que o crédito pode ser aproveitado extemporaneamente.

A Receita Federal, valendo-se do poder regulamentar a ela assegurado pelo § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996⁶, editou instruções normativas não apenas disciplinando o dispositivo legal, mas delimitando a possibilidade de desconto de crédito a um único trimestre-calendário.

Não há dúvida de que o poder regulamentar ou poder normativo conferido aos órgãos da Administração Pública se destina à definição, por meio de normas complementares, de procedimentos aptos a dar concretude à lei, sem, contudo, alterá-la ou restringi-la, pois, assim procedendo, eles estarão invadindo a competência do Poder Legislativo.

Conforme nos ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro, o poder regulamentar da Administração Pública “não pode contrariar a lei, nem criar direitos, impor obrigações, proibições, penalidades que nela não estejam previstos, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade”.⁷

Segundo Luiz Flávio Gomes⁸, enquanto o poder regulamentar exercido por meio de decreto pode complementar os textos legais, sem afrontá-los, logicamente, as instruções

⁶ Art. 74. (...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 35. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 107.

⁸ Disponível em <<<https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2537803/poder-regulamentar>>> Acesso em 29/10/2021.

normativas têm “um âmbito de aplicação mais restrito”, cujo alcance é apenas a “explicitação das leis”.

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Agravo em Ação Direta de Inconstitucionalidade (AGRADI) 365/DF, ocorrido em novembro de 1990, da relatoria do Ministro Celso de Mello, assim se posicionou acerca da matéria:

As **instruções normativas**, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua **estrita observância dos limites impostos pelas leis**, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir **normas complementares**. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que **provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária**, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. **Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação de lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade e não de inconstitucionalidade.** (g.n.)

Exemplificativamente, tem-se que a criação do programa PER/DComp encontra-se em consonância com o referido poder regulamentar, pois tal documento viabiliza a formulação do pedido de restituição/ressarcimento e da declaração de compensação junto à autoridade administrativa, pleitos esses autorizados por lei (art. 74 da Lei nº 9.430/1996).

Noutro giro, a Administração tributária pode, também por meio do seu poder normativo, regulamentar uma lei no sentido de viabilizar a atividade de fiscalização, por exemplo, quando estipula que cada PER/DComp se refere a um trimestre-calendário, mas não poderá restringir o direito de utilizar o crédito não utilizado em um mês nos meses subsequentes, conforme se encontra expressamente garantido em lei, salvo para facilitar o controle dos atos dos administrados, mas sem amputá-los para além da previsão legal.

Nesse sentido, mesmo estando autorizada a delimitar algumas regras relativas a obrigações acessórias, para viabilizar tanto o exercício do direito pelo contribuinte, quanto a realização de auditorias ou de outras ações de interesse fiscal, havendo **comprovação inequívoca** do interessado de que um crédito apurado em período anterior não foi aproveitado em períodos subsequentes, tal pleito encontra respaldo na lei, razão pela qual merece atenção por parte deste colegiado.

Eis exemplos da jurisprudência do CARF sobre a matéria:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

(...)

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado pela sistemática da não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem

necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. (Acórdão nº 3301-010.775, rel. Salvador Cândido Brandão Júnior, j. 23/08/2021)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004 (...)

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.

Os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores. (Acórdão nº 3201-007.897, rel. Hécio Lafetá Reis, j. 24/02/2021)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2012 a 30/11/2012 (...)

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. (Acórdão nº 3201-006.671, rel. Charles Mayer de Castro Souza, j. 17/03/2020)

Por outro lado, inobstante o direito garantido em lei de aproveitamento extemporâneo de créditos, há que se destacar que a lei restringe as hipóteses de ressarcimento e compensação a créditos decorrentes da aquisição de insumos aplicados em produtos vendidos sem tributação, *verbis*:

Lei nº 10.637/2002

(...)

Art. 5º A contribuição para o **PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas** decorrentes das operações de:

I - **exportação** de mercadorias para o exterior;

II - **prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior**, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - **vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação**.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - **compensação com débitos próprios**, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu **ressarcimento em dinheiro**, observada a legislação específica aplicável à matéria.

[...]

Lei nº 10.833/2003

(...)

Art. 6º A COFINS **não incidirá sobre as receitas decorrentes** das operações de:

I - **exportação** de mercadorias para o exterior;

II - **prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior**, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - **vendas a empresa comercial exportadora** com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, **a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito** apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - **compensação com débitos próprios**, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu **ressarcimento em dinheiro**, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

[...]

Lei nº 11.116/2005

(...)

Art. 16. O **saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins** apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004,⁹ poderá ser objeto de:

I - **compensação com débitos próprios**, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

⁹ Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Verifica-se dos dispositivos legais supra que o ressarcimento e a compensação de créditos das contribuições PIS/Cofins não cumulativas somente se encontram autorizados por lei nas seguintes hipóteses de vendas de bens ou serviços nos quais se aplicaram os insumos ou serviços geradores de créditos: (i) exportação de mercadorias e serviços para o exterior, (ii) venda a comercial exportadora com fim específico de exportação; (iii) saída com suspensão, (iv) isenção, (v) alíquota zero e (vi) não incidência.

Nesse sentido, vota-se, aqui, por reverter as glosas dos créditos extemporâneos acima apontados, mas desde que comprovado que (i) se refiram a aquisições tributadas aplicadas na produção de bens e serviços não tributados na venda (exportação, suspensão, isenção, alíquota zero e não tributação), (ii) não tenham sido tais créditos aproveitados em outros períodos de apuração, (iii) se refiram a aquisições junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País e (iv) que se encontrem amparados por documentação hábil e idônea, (v) observados os demais requisitos da lei.

II.4. Multa isolada. Responsabilidade por sucessão.

O Recorrente aduz o descabimento da exigência da multa isolada do Banco BTG Pactual S/A sob o fundamento de responsabilidade tributária por sucessão.

Segundo ele, o lançamento de ofício foi posterior à incorporação da BTGPCE, não se podendo, nesse contexto, atribuir ao Banco BTG Pactual S.A. o ônus de sanção relativa à alegada conduta de sociedade incorporada anteriormente à autuação, pois, no seu entender, o art. 132 do Código Tributário Nacional (CTN) estipula que, no caso de sucessão decorrente de incorporação, a responsabilidade do sucessor compreende os tributos devidos até à data do ato pela pessoa jurídica incorporada e extinta, e não eventual penalidade oriunda do seu inadimplemento, tampouco relacionada a suposto descumprimento de obrigação acessória, entendimento esse em conformidade com doutrina e decisão do CARF (acórdãos nº 101-94.950 e 203-10.833).

Trata-se de matéria sumulada neste CARF nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Dessa forma, afasta-se esse argumento de defesa.

II.5. Empate no julgamento. Cancelamento do lançamento.

O Recorrente, com base no art. 112 do CTN, pede o cancelamento do lançamento em caso de empate no julgamento, *verbis*:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Verifica-se que o dispositivo supra cuida de regras de interpretação da lei tributária em casos de dúvida quanto aos fatos ensejadores da aplicação de penalidades.

Contudo, a questão relativa ao empate nos julgamentos do CARF tem disciplina própria e objetiva sobre sua aplicação, conforme se verifica dos dispositivos a seguir transcritos:

Decreto nº 70.235/1972

(...)

Art. 25 (...)

9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, **em caso de empate, terão o voto de qualidade**, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. (g.n.)

§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

Lei nº 10.522/2002

(...)

~~Art. 19 E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte. (Incluído pela Lei nº 13.988, de 2020) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.160, de 2023)~~

[...]

Medida Provisória nº 1.160/2023

(...)

Art. 5º Fica revogado o art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Nesse contexto, afasta-se, também, o pleito do Recorrente.

II.6. Juros de mora sobre multa.

Por fim, alega o Recorrente o descabimento dos juros de mora sobre a multa cominada.

Também, aqui, está-se diante de matéria sumulada neste CARF, *verbis*:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

III. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por dar parcial provimento ao Recurso de Ofício, para restabelecer a parcela da multa regulamentar calculada nos seguintes termos: (i) nos meses de janeiro a 24 de outubro de 2013, 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços e, (ii) no período de 25 de outubro a dezembro de 2013, 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

Quanto ao Recurso Voluntário, vota-se por lhe dar parcial provimento, para reverter as glosas dos créditos extemporâneos, mas desde que comprovado que (i) se refiram a aquisições tributadas aplicadas na produção de bens e serviços não tributados na venda (exportação, suspensão, isenção, alíquota zero e não tributação), (ii) não tenham sido tais créditos aproveitados em outros períodos de apuração, (iii) se refiram a aquisições junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País e (iv) que se encontrem amparados por documentação hábil e idônea, (v) observados os demais requisitos da lei.

É o voto

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

Fl. 25 do Acórdão n.º 3201-011.579 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.722278/2017-04